

IDW S 7 und die praktische Auswirkungen des BilMoG

Neue Anforderungen an die Erstellung von Jahresabschlüssen

WP/StB Lothar Schulz, Reutlingen und WP/StB Dr. Robert Rek, Stuttgart*

Viele Unternehmen lassen ihre Jahresabschlüsse von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern erstellen. Aufgrund eines eigenständig verfassten Berufsrechts waren die Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer bisher nicht einheitlich geregelt. Diese Problematik gehört nunmehr der Vergangenheit an. Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und das Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) haben Ihre Grundsätze überarbeitet und angepasst. Der folgende Beitrag erläutert die wichtigsten Punkten, die künftig zu beachten sind.

1. Grundsätze nach IDW S 7

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) hat am 27.11.09 den IDW Standard S 7: „Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen“ verabschiedet. Der Standard IDW S 7 ersetzt die alte Stellungnahme IDW HFA 4/1996. Die neuen Grundsätze sind von Wirtschaftsprüfern für Jahresabschlüsse anzuwenden, die nach dem 31.12.09 beginnen. Bei kalendergleichen Geschäftsjahren ist der Standard daher zwingend für die Jahresabschlüsse 2010, bei abweichenden Wirtschaftsjahren für das in 2011 endende Geschäftsjahr anzuwenden. Seit der Verabschiedung am 27.11.09 kann der Standard freiwillig auf alle Jahresabschlussstellungen angewendet werden (auch für Jahresabschlüsse vor 2010).

**Grundsätze für
Wirtschaftsprüfer**

2. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer

Die BStBK hat mit dem IDW eine weitgehende inhaltliche Übereinstimmung erzielt und die alte Stellungnahme vom 22./23.10.01 vollständig überarbeitet. Diese überarbeitete Stellungnahme der BStBK wurde am 12. und 13.4.10 verabschiedet. Die zeitliche Anwendung entspricht der des IDW S 7. Falls im Folgenden nur von IDW S 7 die Rede ist, gilt dies inhaltsgleich auch für die Verlautbarung der BStBK. Auf Unterschiede zwischen den einzelnen Stellungnahmen wird explizit hingewiesen.

**Grundsätze für
Steuerberater**

3. Zeitgleiche Umstellung auf BilMoG

Bei einer erstmaligen Anwendung der neuen Standards für Geschäftsjahre ab dem Jahr 2010 fällt die Einführung von IDW S 7 zusammen mit der Umstellung auf BilMoG. Die neuen handelsrechtlichen Vorschriften sind ebenfalls zwingend für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.09 beginnen, wobei Teilbereiche des BilMoG schon für Jahresabschlussstellungen zum 31.12.09 anzuwenden sind. Die Jahresabschlussstellung steht damit vor zahlreichen praktischen Änderungen.

**Zusätzliche Än-
derungen durch
Anpassung auf
BilMoG**

* Die Autoren sind Mitglieder des Kompetenzteams Wirtschaftsprüfung von AUREN Deutschland

Neben den normalen Erstellungstätigkeiten, ist die Umstellung des letzten handelsrechtlichen Jahresabschlusses auf BilMoG zu berücksichtigen. Der Grundsatz der retrospektiven Neubewertung und erfolgswirksamen Erfassung der Umstellungsdifferenzen im ersten BilMoG-Jahresabschluss über das außerordentliche Ergebnis, sind dabei durch viele Ausnahmen Regelungen in Artikel 66 und 67 EGHGB durchbrochen worden. Die umgekehrte Maßgeblichkeit ist abgeschafft worden. Sämtliche steuerliche Wahlrechte sind daher außerhalb der Handelsbilanz vorzunehmen und zu dokumentieren (§ 5 Abs. 1 EStG n.F.). Die Regelungen zu latenten Steuern werden für deutlich mehr Unternehmen anwendbar sein als bisher, da die Fälle für passive latente Steuern an Bedeutung gewonnen haben. Dies sind nur einige Beispiele die sich massiv auf den Prozess der Jahresabschlusserstellung auswirken werden.

Die Berater sollten sich daher rechtzeitig mit der praktischen Umsetzung dieser Themen beschäftigen. Insbesondere die EDV-Systeme sind dahingehend zu überprüfen, ob sie künftig in der Lage sind neben der Handelsbilanz auch alle steuerrechtlichen relevanten Abweichungen automatisch zu verwalten.

EDV-Systeme sind auf die neuen Anforderungen zu überprüfen

4. Anwendungsbereich

Die Grundsätze nach IDW S 7 sind bei der Erstellung von handelsrechtlichen Jahresabschlüssen anzuwenden. Eine sinnngemäße Anwendung ist für Konzern- und Zwischenabschlüsse vorgesehen. Insbesondere Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG sind aber nicht von IDW S 7 umfasst. Die Verlautbarung der BStBK erfasst explizit auch Steuerbilanzen nach § 4 Abs. 1 EStG und Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG. Insoweit unterscheiden sich die beiden berufsrechtlichen Anweisungen.

5. Genereller Umfang einer Jahresabschlusserstellung

Neben der Erstellung des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV und Anhang) hat der Jahresabschlusssteller den Mandanten über die Ansatz- und Bewertungswahlrechte zu belehren, da der Kaufmann/gesetzlicher Vertreter die Entscheidung über die Ausübung des Wahlrechtes treffen muss. Falls zusätzlich ein Lagebericht zu erstellen ist, darf der Jahresabschlusssteller den Mandanten hierbei nur beraten. Der Lagebericht beinhaltet zu viele prognostische Aussagen und subjektive Einschätzungen. Diese Tätigkeiten können nicht auf den Jahresabschlusssteller delegiert werden.

Ansatz und Bewertungswahlrechte

Darüber hinaus ist eine angemessene **Dokumentation** über die Jahresabschlusserstellung anzufertigen. Bei der Dokumentation sind die allgemeinen Anforderungen der Stellungnahme VO 1/2006 zu beachten. Dies gilt bei Jahresabschlussstellungen mit Plausibilitätsbeurteilungen und umfassenden Beurteilungen automatisch, da es sich um betriebswirtschaftliche Prüfungen handelt. Bei Erstellungen ohne Beurteilungen sind die Anweisungen der VO 1/2006 nach Tz. 25 des IDW S 7 sinngemäß anzuwenden. Für die Organisation und Dokumentation von Jahresabschlussstellungen gelten somit die Regelungen der VO 1/2006.

Dokumentation

Die Dokumentation muss so abgefasst sein, dass die Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Unterlagen lückenlos nachvollziehbar ist. Anhaltspunkte zur Dokumentation in den Arbeitspapieren können dem Prüfungsstandard IDW PS 460 entnommen werden. Die BStBK verzichtet auf einen Verweis auf andere Standards des IDW und definiert in den Tz. 51 und 52 den Dokumentationsumfang selbst. Danach müssen die Abschlussunterlagen so abgefasst sein, dass daraus die Entwicklung des Jahresabschlusses auf Buchführung und Inventar lückenlos nachvollziehbar ist.

Entwicklung des Jahresabschlusses muss lückenlos nachvollziehbar sein

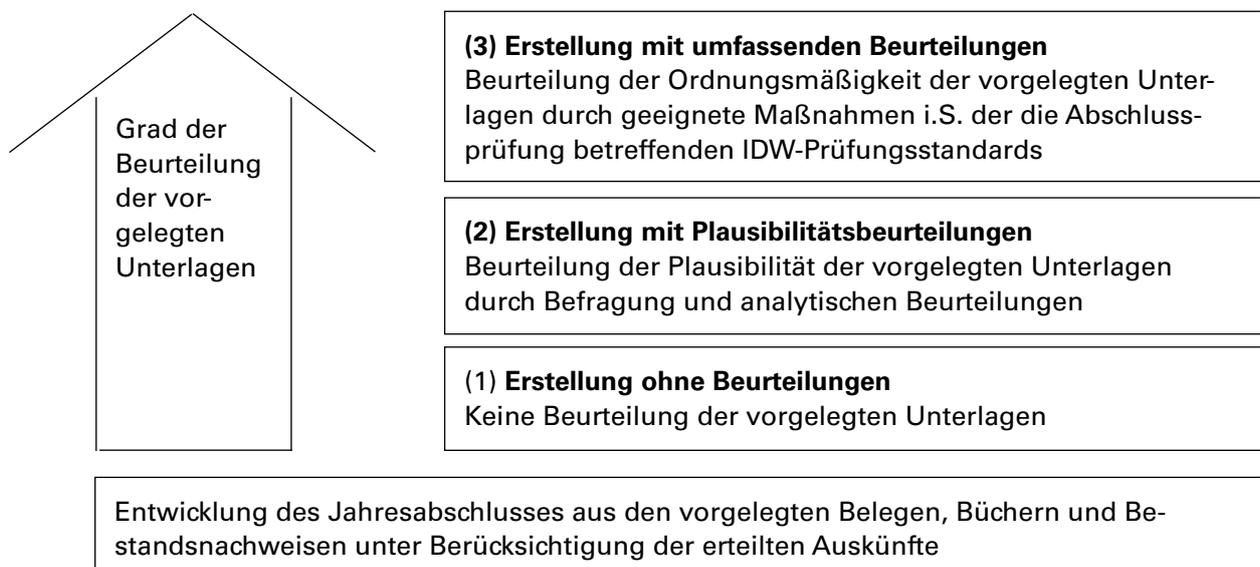
Zu jedem Jahresabschluss muss der Jahresabschlussersteller eine **Bescheinigung** erteilen (Tz. 56 IDW S 7). Eine bloße Unterzeichnung eines Jahresabschlusses durch den Ersteller ist nicht zulässig. Ein **Erstellungsbericht** gehört nicht zu dem zwingend vorgeschriebenen Umfang einer Jahresabschlusserstellung. Sowohl für den Mandanten als auch für den Jahresabschlussersteller wird es aber als zweckmäßig empfohlen einen Erstellungsbericht zu vereinbaren (Tz. 68 IDW S 7).

Der Jahresabschlussersteller ist auch verpflichtet, seinen Auftraggeber über die gesetzlichen Fristen zur Aufstellung, Feststellung und Offenlegung sowie über die Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes zu belehren (Tz. 24 IDW S 7).

Belehrung des Auftraggebers

6. Auftragsarten nach IDW S 7

Wie in der Stellungnahme IDW HFA 4/1996 gibt es nach wie vor drei standardisierte Auftragsarten. Im Gegensatz zur alten Stellungnahme wurde aber eine deutlichere Differenzierung von Prüfungsleistungen in Bezug auf Jahresabschlüsse vorgenommen.



Insbesondere durch die im Mittelstand weit verbreitete Mitwirkung durch den Berufsträger an der Erstellung des Jahresabschlusses sind Aussagen zur Plausibilität oder Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses nicht möglich, da sie offensichtlich gegen das berufsrechtliche Selbstprüfungsverbot verstoßen würden. Die Auftragsarten nach IDW S 7 gehen daher alle von einer Erstellung des Jahresabschlusses durch den Berufsträger aus. Dabei entwickelt der Berufsträger den Jahresabschluss aus den vorgelegten Unterlagen (Belege, Bücher und Bestandsnachweise) sowie den erteilten Auskünften des Mandanten. Die Aussagen zur Plausibilität bzw. Ordnungsmäßigkeit können sich daher nur auf die vorgelegten Unterlagen und nicht auf den Jahresabschluss beziehen.

7. Auftragsannahme

Verträge über die Erstellung von Jahresabschlüssen sind Werkverträge in der Form von Geschäftsbesorgungsverträgen. Diese Verträge können nur von Berufsangehörigen nach § 3 StBerG abgeschlossen werden. Ein Vertrag kann aufgrund mündlich oder sogar stillschweigend abgeschlossen werden. Zur Vermeidung von Unklarheiten über den Auftragsumfang und zur wirksamen Einbeziehung der AGB's wird aber eine schriftliche Auftragsbestätigung empfohlen. Nach Tz. 13 IDW S 7 soll der Wirtschaftsprüfer einen Auftrag nicht annehmen, wenn dieser nicht hinreichend konkretisiert ist. In diesem Zusammenhang wird auf das IDW Muster für ein Auftragsbestätigungsschreiben verwiesen, welches in dem IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung in Abschn. A-4.2.3.(3) veröffentlicht ist.

Schriftliche Auftragsbestätigung wird empfohlen

Die BStBK empfiehlt in Tz. 13 bei der erstmaligen Auftragannahme eine schriftliche Auftragsbestätigung.

8. Grundsätzliche Anforderungen an die Jahresabschluss-erstellung

Auch in der alten Stellungnahme IDW HFA 4/1996 war geregelt, dass offensichtliche Unrichtigkeiten aufgeklärt werden müssen, selbst wenn der Auftrag keine Prüfung der Unterlagen und erteilten Auskünfte vorsah. Dieser Grundsatz wird nunmehr im IDW S 7 ausführlicher und verbindlicher geregelt. Die Rolle des Jahresabschlusserstellers als Sachverständiger wird betont.

Offensichtliche Unrichtigkeiten müssen auch ohne Auftrag aufgeklärt werden

Nach Tz. 29 IDW S 7 darf der Wirtschaftsprüfer nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken. Verlangt der Mandant entsprechende Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, so hat der Wirtschaftsprüfer dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen. Dies gilt insbesondere, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.

Bei jeder Jahresabschlusserstellung muss sich der Ersteller mit der Frage befassen, ob der Abschluss unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit erstellt werden kann, oder ob dem offensichtliche Gegebenheiten entgegen sprechen. Insbesondere kleine Unternehmen, die eine haftungsbegrenzte Rechtsform gewählt haben, nehmen es mit den Regelungen der Insolvenzordnung nicht immer so genau. Die haftungsbegrenzten Gesellschaften unterliegen den strengsten Gläubigerschutzvorschriften und besonderen Insolvenzantragspflichten. Diese führen oftmals zu den Zweifeln an der Unternehmensfortführung. Die Erstellung von Jahresabschlüssen von diesen Gesellschaften wird in Zukunft problematischer.

Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit

Falls sich die nicht aufklärbaren Sachverhalte auf Teilbereiche des Jahresabschlusses beschränken (Beurteilungshemmnisse), kann die Bescheinigung insoweit eingeschränkt werden. Bei schwerwiegenden, in ihren Auswirkungen nicht abgrenzbaren Mängeln in der Buchführung, den Inventuren oder anderen, nicht in den Auftrag eingeschlossenen Teilbereichen des Rechnungswesens, die der Auftraggeber nicht beheben will oder kann, darf eine Bescheinigung nicht erteilt werden. In Fällen dieser Art sind dem Auftraggeber die Mängel schriftlich mitzuteilen (Tz. 31 IDW S 7).

9. Besondere Anforderungen an die Jahresabschlusserstellung

9.1 Erstellung ohne Beurteilungen

Bei dieser Auftragsart verwendet der Jahresabschlussersteller die vorgelegten Unterlagen (Belege, Bücher und Bestandsnachweise) ohne deren Ordnungsmäßigkeit oder Plausibilität zu beurteilen. Offensichtliche Unrichtigkeiten in den vorgelegten Unterlagen müssen nach den grundsätzlichen Anforderungen weiterverfolgt werden. Falls diese nicht vorliegen, beschränkt sich die Verantwortung des Jahresabschlusserstellers bei dieser Auftragsart auf die korrekte Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Unterlagen.

Korrekte Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Unterlagen

9.2 Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Eine Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen beinhaltet zusätzlich die Aufgabe die vorgelegten Unterlagen auf Plausibilität zu beurteilen. Dies erfolgt durch Befragungen und analytische Beurteilungen. Dies ist auch die eindeutige Abgrenzung zu Prüfungsleistungen. Der Jahresabschlussersteller lässt sich nur die Entstehung und Herkunft von vorgelegten Unterlagen von dem Auftraggeber erläutern. Zur Bestätigung der Plausibilität der gemachten Angaben werden noch zusätzlich analytische Beurteilungen (wie Kennzahlenvergleiche, Mehrjahresvergleiche usw.) durchgeführt. Beispiele für Maßnahmen zur Beurteilung der Plausibilität enthält die IDW-Arbeitshilfe zur prüferischen Durchsicht (Beilage IDW Fachnachrichten 4/2002). Weitere Anhaltspunkte für analytische Beurteilungen können dem Prüfungsstandard IDW PS 312 entnommen werden. Die BStBK verweist auf Teil 3.3.1 des berufsrechtlichen Handbuchs (Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung).

Zusätzliche Befragungen und analytische Beurteilungen

Ziel der Plausibilitätsbeurteilungen ist es, mit gewisser Sicherheit auszuschließen, dass die vorgelegten Unterlagen nicht ordnungsgemäß sind. Bei der Festlegung des Umfangs der Plausibilitätsbeurteilungen soll der Jahresabschlussersteller risikoorientiert vorgehen (Tz. 41 IDW S 7). Der Umfang der durchzuführenden Plausibilitätsbeurteilung hängt vom Grad der Wesentlichkeit und dem Fehlerrisiko der betreffenden Abschlusssausage ab (risikoorientierter Erstellungsansatz). Bei dieser Auftragsart ist daher eine Risikobeurteilung (Planung) der eigentlichen Erstellung vorzuschalten.

9.3 Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Bei dieser Auftragsart muss der Jahresabschlussersteller die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen prüfen. Dies umfasst insbesondere auch die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Angemessenheit und Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems. Die Beurteilung der vorgelegten Unterlagen ist mit der gleichen Technik, wie bei einer Abschlussprüfung vorzunehmen. Dies bezieht sich jedoch ausdrücklich nicht auf den gesamten Jahresabschluss, sondern nur auf die einzelnen vorgelegten Unterlagen.

Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen

10. Berichterstattung

10.1 Erstellungsbericht

Wie bereits erwähnt ist der Erstellungsbericht kein zwingender Bestandteil einer Jahresabschlusserstellung. Nach IDW S 7 wird jedoch die Anfertigung eines Erstellungsberichtes empfohlen. Bei der Form der Berichterstattung sollte jeder Anschein einer Prüfung vermieden werden. Auf dem Deckblatt des Berichtes ist dies gleich deutlich zu machen: Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses.

Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses

Es gibt keine vorgeschriebene Gliederung des Berichtes. Aus den Empfehlungen zum Bericht durch das IDW lässt sich aber eine bestimmte Gliederung erkennen:

1. Auftrag und Auftragsdurchführung (inkl. Zeitraum der Erstellung, AGBs und Vollständigkeitserklärung)
2. Rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse
3. Gegenstand, Art und Umfang der Jahresabschlusserstellung
4. Feststellungen zur Rechnungslegung
 - 4.1 Buchführung
 - 4.2 Jahresabschluss
5. Erläuterungen zur Bilanz
6. Erläuterungen zur GuV

10.2 Bescheinigungen

Für die jeweilige Auftragsart enthält der IDW S 7 Musterformulierungen. Die Musterformulierungen sind ausschließlich für den Fall der uneingeschränkten Bescheinigung in der jeweiligen Auftragsart anwendbar. Der Jahresabschlussersteller muss sich daher zunächst die Fragen stellen, ob er noch Einwendungen oder Beurteilungshemmnisse gegen den vorliegenden Jahresabschluss hat.

Musterformulierungen für den Fall der uneingeschränkten Bescheinigung

Einwendungen oder Beurteilungshemmnisse?		
keine	unwesentliche	wesentliche („Einwendungen“)
		abgrenzbar auf Teilbereiche der Rechnungslegung
		nicht abgrenzbar auf Teilbereiche der Rechnungslegung
uneingeschränkte Bescheinigung	eingeschränkte Bescheinigung	Verweigerung der Bescheinigung

Die Bescheinigung ist zu unterzeichnen und zu datieren. Als Datum wird empfohlen das Ende der Erstellungstätigkeiten zu nehmen. Mit dem Datum der Bescheinigung wird der Zeitpunkt der Berücksichtigung von wertaufhellenden Tatsachen ausgedrückt.

Die Bescheinigung kann von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern mit dem Berufssiegel versehen werden, wenn in dieser Erklärungen über Beurteilungsergebnisse enthalten sind (Tz. 67 IDW S 7). Dies ist regelmäßig bei der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen oder mit Plausibilitätsbeurteilungen der Fall. Eine Jahresabschlusserstellung durch einen Wirtschaftsprüfer ohne Beurteilungen darf nur unterschrieben werden. Die Verwendung eines siegelimitierenden Rundstempels ist für Wirtschaftsprüfer nicht zulässig (§ 18 Abs. 4 der Berufssatzung der WPK). Dies gilt auch, falls der Wirtschaftsprüfer über die weitere Berufsqualifikation des Steuerberaters verfügt. Nach der Bestellung zum Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigten Buchprüfer dürfen keine Rundstempel mehr verwendet werden. Die BStBK (Hinweise vom 13./14.6.77) empfiehlt den Steuerberatern die Verwendung eines Rundstempel bei der Abgabe von Bescheinigungen.

Anwendung des Berufssiegels oder des Rundstempels

10.3 Vollständigkeitserklärung

Nach IDW S 7 Tz. 52 sind die Jahresabschlussersteller verpflichtet eine Vollständigkeitserklärung einzuholen. Die Einholung erfolgt auf Basis eines Entwurfs des Jahresabschlusses (inkl. Entwurf Erstellungsbericht). Als Muster wird auf die Vollständigkeitserklärung der IDW Verlag GmbH verwiesen. In der Verlautbarung der BStBK wird die Einholung einer Vollständigkeitserklärung empfohlen.

Einholung einer Vollständigkeits-erklärung

11. Fazit

Die neuen Standards IDW S 7 und BStBK bringen umfangreiche Änderungen in der Jahresabschlusserstellung. Da die Jahresabschlusserstellung die mit Abstand wichtigste Dienstleistung von mittelständischen Beratungsgesellschaften ist, sind die Änderungen in den Arbeitsprozess der Kanzleien zu integrieren. Dabei sollte neben der Qualität auch die Effizienz der Arbeitsprozesse überdacht werden. Insbesondere im Bereich der Dokumentation sollten standardisierte Arbeitspapiere eingeführt werden.